



**Universidad**  
Zaragoza

**TRABAJO DE FIN DE GRADO**

**RETOS DEL ESTABLECIMIENTO  
PERMANENTE EN LA ECONOMÍA  
DIGITAL:**

**Con especial atención a la modificación del  
concepto y alternativas para su tributación**

**Autor/Alumno:**

**JORGE URRIZA ARPAL**

**Profesora:**

**MARÍA LUISA RUIZ BAÑA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**2018-2019**



# ÍNDICE

<b>SIGLAS Y ABREVIATURAS.....</b>	<b>1</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>3</b>
1. CUESTIÓN TRATADA.....	3
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA.....	4
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	4
<b>CAPITULO I: CONCEPTO TRIBUTARIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....</b>	<b>5</b>
1. DEFINICIONES.....	5
2. EL CONCEPTO DE EP EN EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO ....	6
3. CONCEPTO DE EP EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL .....	8
4. CONCEPTO DE EP EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO .....	10
5. CONCEPTO DE EP EN LA ECONOMÍA DIGITAL.....	15
<b>CAPITULO II: BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS): ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y ECONOMÍA DIGITAL .....</b>	<b>19</b>
1. ORIGEN DE LOS BEPS .....	19
2. LAS ACCIONES 1 Y 7.....	20
2.1 <i>Acción 7: Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento             permanente</i> .....	20
A) Consideraciones generales.....	20
B) Modificación del artículo 5 MCOCDE .....	21
a) El concepto de actividad preparatoria y actividad auxiliar .....	23
b) Fragmentación de actividades .....	25
2.2 <i>Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital</i> .....	26
A) Consideraciones generales.....	26
B) Problemas en el seno de la imposición directa.....	29
C) Soluciones: nexo, gravamen ecualización y retención .....	30
2.3 <i>Relación entre Acción 1 y Acción 7</i> .....	33

<b>CAPÍTULO III: EL CONCEPTO DE EP EN LA ACTUALIDAD .....</b>	<b>36</b>
1. EL NEXO Y LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA EN LA UE.....	36
2. GRAVAMEN DE ECUALIZACIÓN .....	40
2.1 <i>Impuesto europeo sobre Servicios Digitales</i> .....	40
2.2 <i>Impuesto español sobre Servicios Digitales</i> .....	42
A) Proyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales.....	42
B) Problemas del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales .....	44
2.3 <i>Impuesto sobre Servicios Digitales en la OCDE</i> .....	45
2.4 <i>Otros países</i> .....	46
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>52</b>



## **SIGLAS Y ABREVIATURAS**

Art.....	Artículo
BEPS.....	Base Erosion and Profit Shifting
CDI.....	Convenio Doble Imposición
CV.....	Consulta Vinculante
DIPr.....	Derecho Internacional Privado
ED.....	Economía Digital
EP.....	Establecimiento Permanente
IRNR.....	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IS.....	Impuesto sobre Sociedades
ISD.....	Impuesto sobre determinados Servicios Digitales
MCOCDE.....	Modelo de Convenio de la OCDE
OCDE.....	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RB1.....	Reglamento de Bruselas I
TJUE.....	Tribunal de Justicias de la Unión Europea



## INTRODUCCIÓN

### 1. CUESTIÓN TRATADA

En los últimos tiempos se ha detectado una que algunas sociedades, refugiadas en un entorno digital, están mostrando una tributación anormalmente baja gracias a la obsolescencia de la normativa tributaria que rige en los países y en especial, en los del viejo continente. Fruto de esta descompensación la comunidad internacional ha decidido buscar una solución al mencionado problema, comprendiendo que el verdadero problema se encuentra la acepción del concepto de Establecimiento Permanente (en adelante, EP).

Este concepto de larga tradición tributaria se ha visto superado en los últimos tiempos con las nuevas formas de hacer negocio y el auge de la tecnología. Los medios de comunicación, Internet, así como otras tecnologías que potencian la expansión de los negocios, grandes y pequeños, al mercado internacional ha disparado las alarmas que la mayoría de los estados del planeta.

Así las cosas, parece que la solución más conveniente y eficaz pasa por redefinir el concepto de EP a través de un acuerdo multilateral que sea capaz de armonizar el trato que puedan darle los diferentes estados. Este nuevo concepto de EP tendrá que ser capaz de dar cabida a nuevas formas de hacer negocio que no son palpables físicamente, pero que están generando un gran valor para sus empresas y, por lo tanto, un alto volumen de beneficios.

Sin embargo, parece que no es fácil llegar a un acuerdo a nivel internacional por lo que ante la urgencia de la situación muchos países han optado por tomar una media unilateral. El conocido como Impuesto sobre Servicios Digitales o *Google Tax* ha venido para poner un parche al problema al que hacíamos alusión. De esta forma, los países, en una carrera encarnecida por comenzar a ingresar en las arcas públicas el dinero que están eludiendo las empresas digitales, tratan de definir qué rentas se gravan, en qué países y dentro de qué umbrales.

Ante esta situación son muchas las preguntas que se hace la doctrina sobre el futuro de la tributación de las grandes tecnológicas, ¿será capaz la comunidad internacional de llegar a algún acuerdo respecto al nuevo concepto de EP? ¿Acabarán implantando los Estados su propio impuesto sobre servicios digitales o se logrará configurar uno a nivel europeo? ¿Corre peligro una doble imposición sobre estas sociedades al tributar también por el Impuesto sobre Sociedades?



Este trabajo aborda la problemática de la situación actual del EP y su evolución desde el pasado hasta su situación actual. Se tratará de observar las acciones emprendidas por diferentes organismos internacionales, así como por el Estado español. En concreto, se tratará de concluir cuales son las premisas para conocer de una presencia digital significativa. También se estudiarán las propuestas de Impuesto sobre determinados Servicios Digitales que se quiere implantar en España y en otros países de nuestro entorno.

## **2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA**

Con esta investigación pretendo iniciar mi especialización en el campo del Derecho internacional tributario. Con el objetivo de que el Derecho tributario forme parte de mi vida laboral, y dada las características de este también personal, la elección de este tema viene como consecuencia de lo que a mi parecer es uno de los grandes retos del panorama tributario internacional. Sin lugar a duda, una pregunta con difícil solución que se ve obligada a buscar respuestas, pero también a pensar en futuro y en la implantación de otras tecnologías que están apareciendo.

## **3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO**

Para el desarrollo de este estudio ha consistido en la búsqueda, lectura y análisis crítico de los informes publicados por los organismos internacionales y los diferentes países en materia tributaria y en concreto en lo relacionado con el EP. Entre las metodologías empleadas destaca por un lado una metodología exploratoria tratando de aproximarme a la realidad de la problemática del concepto en diferentes organismos internacionales. De igual forma, he empleado una metodología inductiva tratando de conocer la regulación del EP y elaborar un concepto general del mismo, presentando especial interés por la situación española.

## **CAPITULO I: CONCEPTO TRIBUTARIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

### **1. DEFINICIONES**

El Establecimiento Permanente es un concepto jurídico multidisciplinar, pues es utilizado en varios ámbitos del Derecho, sin embargo, es en el derecho tributario donde presenta una mayor enjundia y relevancia. Además, podemos observar que no se trata de un concepto novedoso, sino que existe en el Derecho tributario desde tiempo atrás. Así pues, un EP es la manera más sencilla que tiene una empresa de comenzar a operar en otro estado. Gracias a esta figura, una multinacional puede iniciar su actividad sin la necesidad de adquirir una personalidad jurídica diferente, sino que, manteniendo su personalidad extranjera, puede adquirir el rol de actor dentro de un mercado. Esto tiene su relevancia en tanto en cuanto el EP no asumirá obligaciones, sino que será la sociedad española, en el caso de ser esta la nacionalidad de la empresa, la que tendrá que hacer frente a sus compromisos con actores privados, con la Seguridad Social o, por supuesto, con la Agencia Tributaria.

Cabe advertir también el concepto de mercantil de sucursal. Como veremos posteriormente, en el ámbito tributario el EP viene constituido también por las sucursales por lo que no encontraremos esta diferencia en el Derecho Tributario. Así las cosas, encontraremos como elementos necesarios la figura del gerente, o observaremos que las actividades que realiza la sucursal no son las mismas que la sociedad realiza en España. Sin embargo, como acabamos de mencionar, la tributación de la sucursal sí se realizará bajo la figura del EP anteriormente descrita.

Tiene especial relevancia la figura de la filial. En este caso, a diferencia de lo anterior, nos encontramos con una figura jurídica distinta e independiente. Esta figura adquirirá sus propias obligaciones entre las que se encuentra, como no podía ser de otra forma, las tributarias.

Como hemos visto, el concepto de EP no responde de la misma manera en todos los ámbitos del Derecho, lo que puede llevarnos a generar algunas controversias. Sin embargo, como observaremos en los apartados siguientes, la interacción entre las diferentes ramas del Derecho nos muestra como las diferentes acepciones tienen su origen en ideas similares.

## **2. EL CONCEPTO DE EP EN EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO**

El concepto de establecimiento tiene dos significados en el ámbito del Derecho Internacional Privado: como foro especial por razón de la materia (art. 7 Reglamento de Bruselas 1; en adelante, RB1) en materia de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento y como delimitador del ámbito de aplicación espacial, por lo que es considerado como un criterio de competencia

Dentro de los foros especiales por razón de materia (consumo, trabajo y seguros) y tras estudiar su regulación recogida en los artículos 11.2, 17.2 y 20.2 RB1, vemos que el establecimiento se convierte en una garantía para la parte más débil, ya que cuando el cocontratante del consumidor (la matriz) no esté domiciliado en un Estado miembro, pero posea una sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento en un Estado miembro, se considerará para todos los litigios relativos a su explotación que está domiciliado en dicho Estado miembro. Por tanto, para aplicar estos preceptos hacen falta dos cosas:

- (i) Que la parte demandada no esté domiciliada en un Estado miembro
- (ii) Que tengamos un contrato de seguros, consumo o trabajo

Además de delimitar el ámbito de aplicación espacial del RBI, es un criterio de competencia especial del artículo 7.5 RBI: «Si se trata de litigios relativos a la explotación de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento, ante el órgano jurisdiccional en que se hallen sitios». Sin embargo, ya en 1978 tuvo que intervenir el TJUE para acabar de poner las bases para definir el EP.

Así pues, en la Sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 1978 se define el mencionado término. Advierte el Tribunal que el concepto de sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento supone un centro de operaciones que se manifiesta de modo duradero hacia el exterior como la prolongación de la casa matriz dotada de una dirección y equipada materialmente para poder realizar negocios con terceros, de tal modo que estos, aun sabiendo que eventualmente se establecerá un vínculo jurídico con la empresa principal, cuyo domicilio social se halla en el extranjero, quedan dispensados

de dirigirse a ella directamente, y pueden realizar negocios en el centro operativo que constituye su prolongación. Tiene que cumplir dos grupos de requisitos a controlar:

- (i) Tiene que tener una presencia física en el mercado. Es necesaria la existencia de un centro de operaciones que se manifieste de forma duradera y que actúe en el mercado a través del establecimiento propio que debe estar situado en un país distinto al de la sede central. Por presencia física se entiende como duradera y estable. En otras palabras, que tenga una oficina, un local.
- (ii) Tiene que ser claro que sea una prolongación de la casa matriz. Es decir, no tiene personalidad jurídica propia ni patrimonio. Tiene que estar sometido a su control y dirección (por tanto, no comprende este artículo a un concesionario exclusivo de venta que no está sometido a su control ni dirección, pero también tiene que tener una cierta autonomía para poder celebrar contratos y negocios en nombre de la casa matriz (de manera que, aunque sepan que se establecerá un posible vínculo con la casa central situada en el extranjero quedan exentos de dirigirse a esta y celebran sus asuntos en el centro de operaciones). Para apreciar el grado de dependencia hay que atender a la apariencia en el tráfico y no a la estructura jurídica.

Por lo tanto, vamos a poder observar cierta conexión con el concepto de EP con el Derecho Tributario, sobre todo, en lo que se refiere al requisito que plantea el TJUE de presencia física y a la importancia de la apariencia en el tráfico y no la estructura jurídica. De igual forma, el TJUE también sea pronunciado sobre diferentes aspectos relacionados con la Economía Digital, donde existen sentencias contradictorias que abogan en algunos casos por el simple acceso a la página web desde un territorio y en otros por el país donde residen los consumidores a los que va dirigida dicha web. Parece que la segunda jurisprudencia ha terminado imponiéndose, aunque tendremos que seguir atentos a su evolución.

### 3. CONCEPTO DE EP EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

El Establecimiento Permanente «es, en efecto, un supuesto de hecho que permite a un determinado Estado ejercer su soberanía fiscal sobre las actividades que en su territorio realiza o se presume que realiza una entidad extranjera»<sup>1</sup>.

Lo primero que tenemos que advertir en cuanto al concepto de EP en el ámbito del Derecho tributario es las dos vertientes que posee el concepto en tanto en cuanto puede ser definido tanto por los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI), adquiriendo diferentes matices en función de los estados contratantes de dicho Convenio. Cabe advertir que las definiciones y delimitaciones de EP que se puedan encontrar en los CDI prevalecerán sobre los introducidos en la normativa tributaria española, adquiriendo estos segundos un matiz subsidiario. En cualquiera de las dos situaciones, la definición que describió GARRIGUES ya en 1973 se ajusta a cualquiera de las dos situaciones en las que se desenvuelve el concepto. Además, es precisamente la soberanía fiscal lo que preocupa a los países, no tributar por valor generado en su territorio.

Por lo tanto, como acabamos de introducir, existe un compendio de preceptos normativos, distribuidos por diferentes normas, que recogen un concepto general de establecimiento permanente al cual vamos a prestar una mayor atención.

Así las cosas, la Agencia Tributaria, a través del artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR), entiende como EP en territorio español: *“cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

*En particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u*

---

<sup>1</sup> GARRIGUES WALKER, A.: «Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)», *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Mutualidad benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 447.

*otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses”.*

La derogación de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como la introducción de la LIRNR supuso la bifurcación de una normativa para residentes y otra para no residentes. Sin embargo, no podemos evitar recoger lo expuesto en el artículo 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) que será de aplicación en la cuestión que en este trabajo nos ocupa: *“Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

*En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses”*

Por lo tanto, de las dos definiciones descritas anteriormente podemos ver que son prácticamente idénticas, con la única diferencia respecto al término *no residente* y mientras que la LIS hace alusión al término *contribuyente*, que es según esta misma norma, principalmente una sociedad. Por lo tanto, esta diferencia no supone una mayor dificultad al respecto.

Nótese también respecto a lo recogido en la LIS plantea dos condiciones para presumir la existencia de EP: gestión separada del EP y que realice actividades diferenciadas de la casa matriz. Dos criterios que resultan muy similares con los expuestos anteriormente en cuanto al concepto de EP en el Derecho Internacional Privado.

En tercer lugar, se encuentra la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En esta norma no se encuentra una definición de establecimiento permanente, pero sí que se hace referencia a este concepto autónomo del derecho tributario en numerosos artículos. Algo parecido ocurre con la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la cual se menciona al EP y las especialidades en cuanto a tributación que este despierta, pero tampoco se encuentra un concepto claro.

En lo relativo al IS que resulta de mayor relevancia en este estudio hay que destacar que el EP se ha convertido en un elemento particularmente importante de la planificación fiscal. Respecto a esta idea de planificación fiscal hay que entender que se refiere todas las acciones emprendidas por las sociedades para pagar menos tributos. Este comportamiento *per se* no supone un acto ilícito, pero las empresas han observado ciertos defectos o vacíos en la normativa tributaria (planificación fiscal agresiva) que sí pueden ser castigados por las diferentes haciendas (planificación fiscal ilícita). Por lo tanto, podemos observar que no toda planificación fiscal es agresiva, ni toda planificación agresiva es ilegal, aunque sí que existen algunos autores que han equiparado estos términos<sup>2</sup>.

Por lo tanto, a lo largo de este trabajo trataremos de concretar que está ocurriendo con el concepto de EP tal y como lo conocemos y, partiendo de su concepción más simple, examinaremos como se ha adaptado a las nuevas circunstancias de la Economía Digital, (en adelante, ED).

#### **4. CONCEPTO DE EP EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO**

Además de las definiciones que nos aporta el Ordenamiento Jurídico (en adelante, OJ) español, parece conveniente destacar el concepto que propone la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), ya que este concepto

---

<sup>2</sup> CARBAJO VASCO, D., «El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional», *Carta Tributaria, Monografías*, nº 5, 2014. (última consulta: 27 de junio de 2019). pp. 2-13.

nos genera una serie de ventajas como son: una mayor seguridad jurídica y una mayor garantía de eliminación de cualquier posible doble imposición internacional<sup>3</sup>.

El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (en adelante, MCOCDE) define en su artículo 5 el establecimiento permanente como: *“un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.*

*2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.”*

Este concepto de EP servirá como punto de unión entre las diferentes acepciones que tiene este concepto en diferentes países, sirviendo como base para la elaboración de sus OJ o CDI<sup>4</sup>. De igual forma, podemos apreciar que, aunque la primera parte de la definición facilitada por la OCDE sí que dista en parte de la emanada del OJ español, aunque sin embargo, la enumeración del segundo apartado del artículo 5 de este Modelo de Convenio de la OCDE es prácticamente idéntica.

Así las cosas, cabe destacar que el EP según la OCDE se define por tres características principales: (i) existencia de un lugar de negocios, (ii) exigencia de que dicho lugar de negocios sea un lugar fijo, (iii) realización de una actividad a través de dicho lugar fijo de negocios.

Sobre estas características, lo primero cabe analizar es la existencia de un lugar de negocios, «place of business», que incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, sin ser necesario la tenencia de un derecho legal de uso sobre ese espacio. Se trata de un término que engloba un gran número de posibilidades, desde las más clásicas que pueden ser las oficinas, hasta espacios cedidos por una empresa de su grupo<sup>5</sup>. En cuanto a la segunda

<sup>3</sup> CALLEJA CRESPO, A., «Capítulo 9: La fiscalidad de los no residentes en España (III): rentas obtenidas a través de establecimiento permanente», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Cordón (dir.), t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, Ed. 4ª, pp. 143-174.

<sup>4</sup> ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en el Derecho español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 21.

<sup>5</sup> GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., *El concepto tributario de «establecimiento permanente»*, 2011. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>. (Último acceso: 15 de Marzo 2019).



característica, el lugar de negocios tiene que ser fijo, «fixed», este término ha ido flexibilizándose con el tiempo admitiéndose cierta movilidad en el «place of business». Hoy en día, para saber si estamos ante un establecimiento permanente o no, nos tenemos que preguntar si desde un inicio fue un lugar de negocios con carácter temporal o si, por el contrario, lo era con carácter permanente. Dicho juicio tendremos que realizarlo de manera retrospectiva ya que, si un establecimiento tiene ese carácter permanente, aunque su vida sea breve, estaremos ante un EP, sin embargo, si un establecimiento temporal perdura en el tiempo, adquirirá la condición de EP. Estas apreciaciones van bastante en consonancia con los criterios emanados por el TJUE a las que hacíamos referencia en el apartado de Derecho Internacional Privado. Respecto a la última característica, las actividades de la empresa se llevan a cabo a través del lugar fijo de negocios, es decir, que sea utilizado efectivamente para el desarrollo de una actividad empresarial. El MCOCDE plantea varios criterios como son: que no se trate de una actividad productiva y debe ser regular.

Otro aspecto para tener en cuenta, y que representa el objetivo principal de este concepto tributario, es la función que realiza de concretar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa de otro Estado. De esta forma, los estados no pueden hacer tributar los beneficios de una empresa situada en el extranjero si no existe un establecimiento permanente dentro de sus fronteras. Así pues, vemos como el modelo europeo de tributación, en contraposición con el sistema americano, beneficia a los países cuyas empresas tienden a exportar, normalmente pertenecientes a países desarrollados. Por lo tanto, de la definición del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, «un lugar fijo a través del cual se llevan a cabo total o parcialmente los negocios de la empresa» es una definición que ha traído muchos problemas, principalmente porque se trata de un concepto de mitad del siglo XX que ha sido superado por la realidad social y económica actual, pero sobre todo por la integración de la tecnología en los negocios<sup>6</sup>.

En relación con lo expuesto hasta ahora, y en aras de alcanzar un grado mayor de profundidad en mi estudio, me gustaría tener en cuenta las siguientes condiciones que propone GARCÍA NOVOA como requisitos para reconocer la presencia de un EP:

---

<sup>6</sup> GARCÍA NOVOA, C., *Basic Issues of Permanent Establishment*, Francis Lefebvre, Madrid, 2018, p. 15 - 16.

- (i) Lugar fijo de negocios (*situs test*).
- (ii) Debe estar situado en un territorio concreto (*locus test*).
- (iii) Debe emplearse por un periodo determinado de tiempo (*tempus test*).
- (iv) El contribuyente tiene que tener un derecho de uso sobre el mismo (*ius test*).
- (v) La actividad desempeñada en el EP tiene que estar recogida en los estatutos, así como la regulación fiscal (test de actividad de la empresa).

De nuevo nos encontramos con ese «fixed place of business», un concepto que como ya adelantábamos nos hace requerir un cierto grado de presencia física. Pero, además, esta presencia física tiene que ser estable, no sólo en el tiempo como ya hemos reconocido, sino que invalida la posibilidad de considerar como tal, aviones, buques, camiones u otros activos móviles que amparen una actividad económica. Así las cosas, además necesitaremos un punto de geográfico específico que nos permita concretar dónde se encuentra el lugar de negocio, abriéndonos por tanto la posibilidad de considerar una furgoneta que vende productos ambulantes un establecimiento permanente siempre que respete esa *coherencia geográfica*. Todo parece indicar que en la actualidad no se excluye el reconocimiento de lugares móviles o cambiantes como establecimiento permanente, entendiendo que todas esas actividades móviles se realizan en un entorno cercano y siempre que la propia naturaleza del negocio así lo exija. De igual forma cabe recordar que no es lo mismo un lugar móvil o cambiante que un establecimiento permanente con varios puntos geográficos. Para que esto sea posible, será necesario que se cumplan unos requisitos de coherencia comercial y unidad geográfica que nos lleven a reconocer un único EP. Por lo tanto, en el momento de evaluar una situación concreta tendremos que observar si se dan estos requisitos siendo difícil fijar unos parámetros generales porque como acabamos de mencionar se trata de un análisis concreto de cada situación. Dentro de esta evaluación de la situación concreta de la sociedad, parece consolidado que no es necesario que existe un título de propiedad para reconocer la existencia de EP sino que un derecho de uso bastaría, sin ser necesario que este sea formal.

Otro factor a la hora de tener en cuenta la delimitación del EP es la estabilidad. Este factor se adquiere a través de los recursos humanos, ya que suponen el elemento principal

para determinar si la actividad se está llevando a cabo. Este hecho, vendrá acompañado de elementos físicos que completarán al EP ya que se entiende que el o los trabajadores de la sociedad contarán con una serie de elementos físicos para desarrollar sus labores. Pero, ¿qué ocurre cuando nos encontramos con la ausencia de personal o cuando la actividad se realiza a través de un equipamiento automatizado. Esta situación es más complicada de lo que en un principio pueda parecer y no siempre se ha estado de acuerdo, pero el Tribunal Supremo español aceptó considerar como tal la situación de Dell, porque decía que tenía una operativa compleja que no consistía en simples actividades preparatorias o auxiliares. De esta forma, el Tribunal español acabó creando esta doctrina a nivel internacional. De igual forma, podemos encontrarnos con el caso contrario, una situación en la que sólo estemos ante un grupo de trabajadores que no cuenten con elementos físicos. Estas son las situaciones de traslado o comisión de servicio. Para determinar si estos trabajadores se encuentran bajo la influencia de una empresa extranjera tendremos que observar quién es la figura que ordena e instruye las labores de este empleado. Así las cosas, la OCDE hace una distinción entre trabajador formal y trabajador real o económico, lo que nos obligará a realizar un estudio pormenorizado de cada situación pudiendo llegar a considerar, por ejemplo, un trabajador que realiza sus labores desde su casa cuando la empresa paga el alquiler de la misma<sup>7</sup>.

Además, hay que subrayar algunas situaciones en las que la OCDE entiende que no existe establecimiento permanente pero que, sin embargo, sí que se consideran como tal en normativa interna: utilización de lugares fijos de negocio para almacenar, entregar o exponer mercancías; utilización de lugares fijos de negocio para recoger o entregar información relativa a la empresa; la utilización de lugares fijos de negocio para la realización, en general de actividades de carácter meramente auxiliar; supuestos de obras.

Desde hace más de una década la doctrina viene considerando los vacíos existentes en estos conceptos de EP, ya que no recogía la problemática de las nuevas formas de hacer negocios, en especial, el comercio electrónico y de las nuevas tecnologías. El motivo de esta ausencia regulatoria se encontraba en que estos conceptos, entendía el legislador, podían funcionar como elementos distorsionadores. Además, el informe Final de 2005 del Grupo de Asesoramiento Técnico, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE apoyó esta postura ya que decía que no había intervención personal y

---

<sup>7</sup> GARCIA NOVOA, C., *Basic...*, cit, p. 23.

tampoco consideraba el software o el servidor como posibles establecimientos permanentes.

Con el paso del tiempo hemos podido observar como los criterios que emanados por GARCÍA NOVOA parecen responder de manera acertada a las posibles controversias que se pudieran encontrar los contribuyentes a la hora de definir sus establecimientos como permanentes o no. Gracias a los *test* a los que hace alusión en su obra, podemos observar que el concepto de EP ya no se corresponde a una única premisa, sino que será una cuestión individualizada en la que podremos ver si los diferentes supuestos establecimientos permanentes superan cada uno de las cuestiones propuestas por GARCÍA NOVOA, en consonancia con la interpretación que están otorgando los tribunales de los diferentes estados miembro a este concepto.

Además, para completar este concepto *lugar fijo de negocios*, hacíamos referencia al *tempus test*, en este punto parecen concernir con bastante precisión todos los autores al afirmar que no se prestará tanta atención a la intención de permanencia, sino que, en palabras de GARCÍA NOVOA, será el hecho fáctico de permanecer lo que tendrá una mayor notoriedad.

En conclusión, como se ha podido observar, hemos ido perfilando un concepto de EP, que si bien parece tener unas características ya marcadas, ha demostrado ser capaz de aceptar entre sus aceptaciones situaciones más controvertidas, pero que respondían con una mayor certeza a la realidad económica y social. La evolución de este término continúa siendo una de las cuestiones, a mi parecer, más relevantes de cara al futuro del Derecho tributario internacional. La globalización y la revolución tecnológica han obligado a diversos organismos nacionales e internacionales a perfilar un concepto que seguro tendrá que seguir evolucionando en el futuro. Por este motivo, a continuación, encontrará información sobre el trato que le ha otorgado la comunidad internacional a este concepto, cuales son los retos que se deberían afrontar en el futuro o algunos tributos sustitutorios que comienzan a ganar relevancia en el ámbito internacional.

## 5. CONCEPTO DE EP EN LA ECONOMÍA DIGITAL

Recapitulando todo lo dicho hasta la fecha vamos a tratar de definir el EP adaptado a las diferentes situaciones de la ED.

Cabe distinguir dos situaciones diferenciadas, por un lado, y con un grado de definición y certeza mayor, ya que parece estar mas asentado, es la situación de los servidores. Siempre que exista un servidor localizado en un determinado territorio, podemos reconocer la existencia del EP. Esto no deja de responder a la aceptación clásica del concepto ya que en cierto modo estamos trasladando al servidor lo que anteriormente hemos mencionado «fixed place of business». Como decíamos para que no existe discusión respecto a este aspecto e incluso existen resoluciones administrativas como la CV66-2018<sup>8</sup> que fijan las condiciones que tiene que cumplir el servidor para que se cumpla la condición del EP. «De los comentarios al MCOCDE anteriormente citados se pueden extraer una serie de conclusiones respecto de los requisitos que habrían de cumplirse para que un servidor pueda ser constitutivo de un establecimiento permanente:

- que pueda ser considerado como un “lugar”: un servidor, en la medida en que es un equipo informático con una ubicación física (a diferencia por ejemplo de un ciber sitio, combinación de software y datos electrónicos que se almacena en un servidor, que no es un bien tangible), cumple el requisito de poder ser considerado un “lugar”;

- que pueda ser considerado como “fijo”: un servidor también cumplirá dicho requisito en la medida en que esté ubicado en un mismo lugar, sin moverse de hecho del mismo, durante un período de tiempo lo suficientemente amplio;

- que la empresa realice parte de su actividad mercantil a través de ese servidor, debiendo destacarse que la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar, como por otro lado ya establece la regla general;

- que se pueda considerar que dicho servidor está "a su disposición": cómo se entendería sin duda, por ejemplo, si el servidor es de su propiedad o disfruta de él en régimen de arrendamiento (a diferencia del caso en que simplemente utilice los servicios de hospedaje de software y datos que le facilite un proveedor de servicios de Internet);

---

<sup>8</sup> Consulta Vinculante 66-2018 de 17 de enero de 2018. Posibilidad de que el servidor en España constituya un establecimiento permanente. Disponible en: [https://petete.minhafa.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0066-18](https://petete.minhafa.gob.es/consultas/?num_consulta=V0066-18)

- y que la actividad desarrollada a través de dicho servidor no sea de carácter meramente preparatoria o auxiliar, sino que a través de él se realiza las funciones principales (core business).».

Como decíamos se confirma que en este caso los antiguos criterios sobre el EP nos sirven para poder determinar si existe o no un EP y donde esta situado el mismo. Además, en esta misma consulta vinculante (en adelante, CV) se hace una precisión que nos lleva a afirmar que una página web que no posea un servidor no podrá ser considerado como EP al no tener un elemento fijo. En palabras de la propia CV: «Por ejemplo, un cbersitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un cbersitio no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos (véase el párrafo 2 anterior). Por otra parte, el servidor que almacena el cbersitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor.».

En segundo lugar, generando algo más de controversia tenemos la tributación de servicios tecnológicos más novedosos mencionados en apartados anteriores<sup>9</sup>. Para delimitar el EP de estos servicios hemos destacado anteriormente que utilizaremos el criterio de la presencia digital significativa, que nos ayudará a localizar e imputar los ingresos a un determinado lugar. Así pues, vemos como en este caso ya no vamos a prestar atención a donde está situado el empresario, sino al lugar donde se esta generando valor a través de una página web. Para observar la existencia de una presencia digital significativa, parece que los países se van a decantar por las características propuestas en el artículo 4 de la Propuesta de Directiva:

«a) la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho

---

<sup>9</sup> la venta de espacios publicitarios online, las que ponen a disposición de los usuarios de los dispositivos ponerse en contacto e interactuar para facilitar la entrega de bienes o prestación de servicios y las que facilitan la transmisión de datos de los usuarios generados por la actividad de estos.

Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7 000 000 EUR;

b) el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100 000;

c) el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3 000.»

Estos criterios pueden ser moldeados por los diferentes estados que ajustan los umbrales para que las empresas que parece están eludiendo el pago de impuestos queden cercadas por estos criterios. Por lo tanto, parece que las líneas de cara al futuro están claras, pero no acaba de plasmarse en un documento con naturaleza normativa que sea capa de vincular ni unilateral ni multilateralmente. Así las cosas, parece que a falta de plasmar la voluntad de las partes las líneas para definir el EP en la economía digital. Veremos si la ratificación de estos criterios no llega demasiado tarde cuando la realidad y el entorno digital haya cambiado y sea necesario realizar una nueva revisión del concepto.

En los siguientes apartados trataremos de profundizar en el estudio de las características que parecen delimitar la presencia de un EP en la ED.

## **CAPITULO II: BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS): ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y ECONOMÍA DIGITAL**

### **1. ORIGEN DE LOS BEPS**

La OCDE fue fundada en 1960 y desde entonces ha tratado de velar por el bienestar económico y social de los 36 países miembros que lo componen en la actualidad. Tras la revolución tecnológica, las políticas fiscales de las empresas adoptaron medidas más agresivas en busca de la elusión fiscal o una menor tributación. Dentro de sus funciones, la OCDE tomó la iniciativa y trato de marcar unos estándares internacionales dentro de unos pronósticos y tendencias globales<sup>10</sup>.

El ámbito de actuación de este organismo internacional es mucho más amplio que el Derecho tributario, pero sin embargo, en los últimos tiempos venía mostrando una gran preocupación por cuestiones tributarias y, entre otras, el establecimiento permanente y las nuevas tecnologías suponían un gran esfuerzo para el organismo que acabó dando a luz a los BEPS.

Junto con la OCDE, también trabajó el G20 formado por el 90 por ciento del PNB y el 80% del comercio global y al que España pertenece como invitado permanente. De esta forma, existía un consenso internacional suficiente para dar que el proyecto produjera el impacto necesario en el panorama internacional<sup>11</sup>.

En julio de 2013, la OCDE daba a conocer el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Tributaria y el Movimiento de Beneficios (*Base Erosión and Profit Shifting*). Su publicación suponía un paso hacia delante en el Derecho Tributario Internacional, ya que se ponía solución a grandes deficiencias que se habían encontrado en la realidad tributaria internacional.

Según sus propios creadores, los BEPS son «la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados

---

<sup>10</sup> Esta información puede encontrarse en la página del Ministerio de Asuntos Exteriores del Gobierno de España donde se hace mención a la OCDE y su relación con el Estado español. Disponible en: <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/default.aspx>

<sup>11</sup> Esta información puede encontrarse en la página del Ministerio de Asuntos Exteriores del Gobierno de España donde se hace mención al G20 y su relación con el Estado español. Disponible en: <http://www.exteriores.gob.es/portal/es/politicaexteriorcooperacion/G20yOCDE/Paginas/Inicio.aspx>



entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales, con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema»<sup>12</sup>.

La erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios estaba y está generando problemas a los países en tanto en cuanto, los lugares de baja tributación eran considerados como auténticos oasis para las empresas. Así pues, se limita el ámbito de actuación cercando las rentas generadas al lugar de su producción. De esta forma, los BEPS buscan situar aquellos supuestos que debido a la interacción entre las diferentes normas fiscales las ganancias obtenidas por determinadas sociedades queden absolutamente liberadas de tributación, pasando de doble imposición a nula imposición<sup>13</sup>.

En los siguientes epígrafes comentaremos la importancia de la Acción 7 que se refiere a «Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente» y la Acción 1, «Hacer frente a los desafíos fiscales de la Economía digital».

## **2. LAS ACCIONES 1 Y 7**

### **2.1 Acción 7: Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente**

#### **A) Consideraciones generales**

Dentro de nuestro estudio sobre el establecimiento permanente, la Acción que despierta una gran repercusión, como se desprende de su propio título, es la séptima. En la redacción de esta se desprende lo siguiente: «Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización

---

<sup>12</sup> OCDE: 10 preguntas sobre BEPS. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

<sup>13</sup> CALVO VÉRGEZ, J., *Pasado, presente y futuro de BEPS*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 11-15.

de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio»<sup>14</sup>.

Desde un primer momento, el objetivo de la OCDE a la hora de redactar esta acción, como su propio nombre indica, era evitar la elusión artificiosa del estatuto de EP que se venía observando por parte de algunas multinacionales. De esta forma, se reconocía la existencia de un concepto obsoleto y se adquiría el compromiso de llevar a cabo reformas en el mismo, siempre pensando en el marco de las actividades de la economía digital.

Los cambios introducidos por los BEPS estaban pensados para modificar el concepto de EP anteriormente descrito. En concreto trata de delimitar las reglas a aplicar a la hora de interpretar la exclusión de tributación a la que se acogían muchas sociedades.

Así las cosas, se reconocen tres objetivos bajo el amparo de dicha acción: Modificación del MCOCDE para evitar la elusión a través de comisionista y asimiladas; la redefinición de los criterios de atribución de rentas al EP y el fraccionamiento de actividades para acogerse a la exención por actividades auxiliares o preparatorias<sup>15</sup>.

## **B) Modificación del artículo 5 MCOCDE**

Las primeras consecuencias de los BEPS las encontramos en septiembre de 2014 cuando se desarrolla la primera fase de los BEPS. Como consecuencia de los objetivos anteriormente descritos nos encontramos con una serie de reflexiones que no pueden ser pasadas por alto.

En primer lugar, el hecho de que un comisionista pueda celebrar contratos en distintos países, distintas jurisdicciones, no conlleva la constitución de un EP, ya que entre las libertades de la Unión Europea se encuentra la libre circulación. Esto conllevaría que en el Estado donde se realiza la venta tendría que gravar lo percibido por el comisionista en el ejercicio de sus funciones, como contraprestación de sus servicios en base al contrato de comisión. Por otro lado, en el Estado de origen se tendría que gravar el importe de la

---

<sup>14</sup> OCDE, Plan de acción contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, Publicado en 2014. Disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf> (Última consulta 20 de mayo de 2019).

<sup>15</sup> JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLEIRE-FALLOIS, D.J., «La atribución de beneficios al establecimiento permanente de agencia: ¿una reconsideración del criterio arms's length?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 403, 2016, pág. 17.

venta, lo percibido por la enajenación del producto. En el seno de la OCDE se propusieron diferentes fórmulas para tratar de modificar la redacción actual («celebrar contratos») por otra que resultara más ajustada a la realidad. No se alcanzaron resultados satisfactorios.

También se abordaron cuestiones referidas a la delimitación de la actividad principal y actividades preparatorias y auxiliares. De manera similar se propone la remodelación, e incluso la supresión, de algunos apartados del artículo 5 del MCOCDE, tratando de evitar que las empresas realizaran negocios a través de medios electrónicos utilizando para ello infraestructuras que se entendía debían ser consideradas como establecimiento permanente. La realidad obligaba a abarcar el estudio de este problema ya que permitía a muchas multinacionales aprovechar la excepción de actividades auxiliares y preparatorias para no tener que tributar.

Este precepto normativo establece que las sociedades serán sometidas a gravamen en el Estado de residencia de la entidad permitiendo a las empresas no residentes tributar en los Estados donde se encuentre sus EP. Para que se dé este EP se requería una presencia física que a día de hoy, como ya hemos remarcado, no es necesaria.

Por último, se hizo frente a la problemática de las actividades que no se engloban dentro de este concepto cuando se realizan durante un periodo inferior a 12 meses. Esta posible exclusión generaba que las diferentes empresas fragmentaran sus actividades, de manera que el periodo de ejecución de estas no alcanzara el periodo de 12 meses y no pudiese englobarse dentro del concepto de EP.

Como hemos podido observar se trata de una cuestión de redacción en la mayoría de los casos. Ajustar los límites de las exclusiones se convirtió en el objetivo principal de la OCDE, ya que entendía que eso terminaría con gran parte del fraude y la elusión fiscal<sup>16</sup>. Podemos concluir que la redacción inicial del artículo 5 permitía a los contribuyentes no acogerse al EP puesto que bastaba con entregar bienes o servicios en una jurisdicción sin tener presencia física o también permitía a las empresas multinacionales firmar contratos con terceros «independientes».

---

<sup>16</sup> CALVO VÉRGEZ, J., *Pasado... cit.*, p. 54-56

**a) El concepto de actividad preparatoria y actividad auxiliar**

En octubre de 2015 llegó un nuevo impulso a esta Acción 7. De nuevo se trataron diversos temas muy parejos a los que se habían tratado el año anterior, especial relevancia tienen las modificaciones de los apartados cinco y seis del artículo 5 del MCOCDE, que sirvieron para definir con mayor exactitud lo que se consideraba como comisionista y lo que no a efectos de establecimiento permanente.

Tiene mayor relevancia en nuestro caso la evolución que se produjo sobre la consideración del concepto de actividades preparatorias y auxiliares. Desde el seno de la OCDE se pretendía que actividades que pudieron considerarse con anterioridad auxiliares o preparatorias ya no lo fueran, permitiendo entonces que las ganancias procedentes de esas actividades, ahora principales, tributaran por tanto en un determinado estado. Para ello se abordó la reforma del artículo 5.4 MCOCDE<sup>17</sup> considerando que ese carácter preparatorio o auxiliar era exigible respecto de todas las actividades recogidas en este apartado y no sólo respecto a alguna de ellas. De esta forma, se ponía fin a la problemática descrita anteriormente evitando la fragmentación de actividades gracias al nuevo apartado 4.1 al artículo 5 MCOCDE que se recogen en el Informe de la OCDE de 2015, que servirá como complemento a la regla de antifragementación del apartado 4 del artículo 5, ya que se tratará de analizar el carácter preparatorio o auxiliar teniendo en cuenta otras actividades que constituyen funciones complementarias, que suponen una operación aneja a un negocio y que son llevadas a cabo por la misma empresa o empresas relacionadas. Nace así a raíz de este precepto la «prueba de la finalidad principal» que, en relación con la Acción 6, estudiará en una mayor profundidad las acciones de las empresas en aras de realizar una planificación fiscal agresiva<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> «4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio».

<sup>18</sup> CALVO VÉRGEZ, J., *Pasado... cit.*, p. 149

Durante las discusiones acaecidas en el seno de la OCDE, la problemática se situaba en las diferentes interpretaciones que otorgaban los países al artículo 5.4 del MCOCDE y en concreto al concepto de actividades auxiliares y preparatorias. El conjunto de países se hallaba divididos en dos bloques. Por un lado, los Estados que entendían que las actividades recogidas en este precepto adquirirían la condición de excepción de manera automática sin realizar ningún otro tipo de estudio. Por otro lado, los Estados que pensaban que las actividades descritas en el apartado cuarto era una lista que ejemplificaba situaciones comunes en las que nos encontrábamos ante un EP pero ni mucho menos se trataba de un reconocimiento automático de dicha circunstancia. Sin embargo, el debate entre ambas interpretaciones provocaba disfunciones en el sistema tributario internacional y se tuvieron que llevar a cabo las modificaciones anteriormente descritas, ligando la exclusión a una serie de circunstancias que debían de estudiarse en cada caso concreto ya que, como hemos mencionado, se tiene que tratar única y exclusivamente de una actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

La primera consecuencia la encontramos en los países que se decantaba por la primera interpretación, puesto que esta aplicabilidad directa de la exclusión; por ejemplo, de un almacén que se dedica únicamente a entregar productos vendidos online, queda apartada en aras de la nueva redacción. Sin embargo, para los Estados de la segunda interpretación (España) la modificación no tiene tanta importancia dado que se ajustaba más a su interpretación actual. De forma complementaria, la revisión de los Comentarios nos ha complementado la delimitación del EP con la definición de actividad principal que se entiende como aquella que es parte esencial y significativa dentro de la actividad global de la empresa; actividad preparatoria que se define como referencia a aquella que es principal, a la que precede, y que normalmente se desarrollará durante cortos periodos de tiempo, aunque no necesariamente, dependiendo de la naturaleza de la actividad; por último, actividad auxiliar donde se comprenden las actividades de apoyo, de soporte y pero que no sea parte de la actividad principal, sin que sea necesario, en principio, que cuente con una cantidad significativa de activos o empleados<sup>19</sup>.

Así las cosas, nos encontramos con que en este nuevo escenario donde aparece la Economía Digital, el carácter de las actividades ha cambiado ostensiblemente.

---

<sup>19</sup> MAS HERNÁNDEZ, J. Y REOL JIMENEZ, T., «Las modificaciones al concepto de establecimiento permanente (Acción 7)», en *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G20, OCDE y Unión Europea*, Almudí et al. (dir), Aranzadi, 2017, p. 112-114.

Actividades que se reconocían como auxiliares o preparatorias han adquirido notoria importancia en la cadena de valor de las empresas digitales, hasta el punto de que no tendría sentido jurídico no clasificarlas como actividades principales. Por lo tanto, debemos insistir en el análisis *ex profeso* de las diferentes actividades que deban ser estudiadas para apreciar la existencia de un EP.

### **b) Fragmentación de actividades**

Otro aspecto relevante y que sufrió modificaciones fue la fragmentación de actividades. Así las cosas, las multinacionales modificaban las estructuras de sus establecimientos en el extranjero para lograr beneficios fiscales. Se recoge sobre la fragmentación en el epígrafe 27.1 de los Comentarios: No se considerará que los lugares de negocios están separados en cuanto a su organización cuando realicen funciones auxiliares en un Estado contratante como son la recepción y el almacenamiento de mercancías en un lugar, su reparto a través de otro, etc. Una empresa no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar.

Por tanto, podemos afirmar que, ante una fragmentación, lo que infringe la norma no es el hecho de dividir la actividad, sino la motivación que nos ha llevado a realizar dicho acto, teniendo que demostrar que la única intención a la hora de tomar esa decisión no ha sido un ahorro fiscal. Así pues, esta nueva redacción del artículo 5 nos lleva a observar, por un lado, que ante actividades complementarias desarrolladas en dos establecimientos diferentes cuando uno de los dos se considere EP el otro también lo será, tal y como se dispone en el apartado a). De igual forma cabe observar, en relación con el apartado b), que cuando dos actividades que no actúan como EP por ser preparatorias o auxiliares, podrían ser consideradas como EP de manera conjunta por exceder de este carácter preparatorio o auxiliar. De esta forma, veremos como interpretan los estados estos preceptos en relación con la intención de las empresas a la hora de fragmentar sus actividades ya que todavía no ha pasado suficiente tiempo para observar las consecuencias<sup>20</sup>.

Resulta relevante destacar qué cabría considerar como actividad fundamental, siempre que viniera justificado en base al negocio, la consideración de EP a un almacén

---

<sup>20</sup> MAS HERNÁNDEZ, J. Y REOL JIMENEZ, T., «Las modificaciones...», p. 118.

ya que la proximidad con el cliente y las entregas rápidas forman una parte esencial del servicio<sup>21</sup>.

También parece necesario subrayar que en sede de los tribunales españoles estas medidas han venido a ratificar lo que en gran parte se venía interpretando al respecto de la actividad de diferentes empresas a través de EP. España, desde un principio, ha interpretado las actividades auxiliares y preparatorias en base a una serie de condiciones y requisitos que ahora de manera similar se han implementado mediante los BEPS. Supondrá un mayor esfuerzo adaptar las novedades de fragmentación en tanto en cuanto habrá que prestar atención no sólo a las actividades realizadas por las empresas, sino también a las estrechamente relacionadas. Por lo tanto, como ya decíamos anteriormente, el éxito a escala global de estas modificaciones depende de la voluntad de los países y es en ese punto donde parece que España parte con una posición de fuerza por lo anteriormente comentado.

En conclusión, esta regla de antifragmentación ha sido de gran ayuda para el reconocimiento de la soberanía de los estados permitiendo reconocer la totalidad de las actividades que puedan entenderse fragmentadas en aras de una planificación fiscal agresivas. Así las cosas, se permitirá incluso estudiar la situación con terceros que realicen funciones de especial importancia en la cadena de valor y que nos puedan indicar que lo que en parte trata de hacer la sociedad es desvirtuar el reconocimiento de EP.

## **2.2 Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital**

### **A) Consideraciones generales**

El contenido de esta Acción comprende: «Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital para la aplicación de las normas fiscales internacionales en vigor y trabajar, desde un planteamiento holístico que comprenda tanto los impuestos directos como los indirectos, en la elaboración de opciones detalladas que permitan abordar dichas dificultades. Entre los problemas que deben abordarse se incluyen, a título meramente enunciativo y no limitativo, la capacidad de las empresas para tener una

---

<sup>21</sup> JABALERA RODRIGUEZ, A., «Modelos de negocio en la economía digital y su imposición efectiva» en *Documentos de Trabajo 11/2018 -VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 31.

presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujetas a imposición debido a la imposibilidad de establecer nexo conforme a las normas internacionales vigentes; la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comerciales cuya importancia está vinculada a la localización, mediante productos y servicios digitales; la calificación de las rentas derivadas de nuevos modelos empresariales; la aplicación de normas sobre fuentes vinculadas; y cómo garantizar la recaudación efectiva del IVA y los impuestos generales sobre el consumo en el caso de entregas interfronterizas de bienes y servicios digitales. Este trabajo implicará un análisis exhaustivo de los distintos modelos empresariales de este sector».

Esta Acción va a suponer un cambio en las intenciones de los Organismos Internacionales a la hora de dotar de mayor armonía internacional la interacción entre el Impuesto de Sociedades de los diferentes Estados. De esta forma, se tratará de dar luz al concepto de nexo anteriormente mencionado, pero que plantea mayores dificultades de atribución de rentas cuando nos encontramos en Economía Digital (en adelante, ED). Los objetivos principales de esta Acción serán: la cuestión del nexo o criterio de sujeción, el tratamiento fiscal de los datos, y la calificación tributaria de las rentas derivadas de los nuevos modelos de negocio digitales<sup>22</sup>.

El auge de las TIC ha marcado un antes y un después en el Derecho Tributario. El comercio electrónico o la recopilación de datos obligaron a plantear cambios en las normas internacionales y sobre todo en la interacción entre sistemas fiscales. Como parece evidente, todas las modalidades de Economía Digital chocan de frente con la idea de lugar fijo a la que venimos haciendo referencia. De igual forma, se estaban produciendo grandes descompensaciones entre el lugar donde se estaba generando el valor añadido y el lugar donde este estaba tributando.

Así las cosas, las facilidades en las comunicaciones, así como en la transmisión de activos e información han dejado a un lado la necesidad que tenían las multinacionales de abrir establecimientos en aquellos estados donde querían operar. Además, estos cambios han supuesto una mayor afluencia al mercado internacional por parte de

---

<sup>22</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., «Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual» en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomson Reuters Aranzadi, 2019, p.79.



empresas de menor tamaño que encuentran en esta nueva posibilidad de negocio una gran oportunidad de crecimiento.

En una fase inicial, se encontraron con el problema de que no existía una definición o características claras de lo que suponía el EP. Las empresas tratan de estudiar diferentes opciones de estrategia fiscales que les permitan mover los beneficios a las zonas con gravámenes más bajos. Estas planificaciones están fomentando la fragmentación de actividades por parte de las empresas, incentivadas a su vez por las facilidades que presta la ED.

Así pues, hemos querido recoger la definición de ED que a mi parecer mejor recoge las actividades comprendidas en su interior y que dice que la ED es «el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs) cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía»<sup>23</sup>. Dentro de la ED se encuentran actividades como comercio electrónico B2B (business to business), C2C (consumer to consumer) o B2C (business to consumer), servicios o plataformas de pago, servicios de descarga de aplicaciones y productos digitales, cloud computing (prestación de servicios digitales, almacenamiento de datos...) y publicidad online<sup>24</sup>.

En la segunda fase, con el Informe de 2015, la OCDE además de las acciones mencionadas anteriormente: modificación de las excepciones al estatus de EP, siendo sólo aplicables para actividades de carácter preparatorio o auxiliar y previendo especial precaución en las actividades de fragmentación de actividades. En ED, esto supone que las empresas que realicen ventas en línea y posean un almacén con unas dimensiones y trabajadores considerables en aras de almacenar y entregar mercancía se considerará a dicho almacén un EP. Sin embargo, cabe advertir que cuando se empleen para el desarrollo del negocio mecanismos artificiosos como puedan ser una operación llevada a

---

<sup>23</sup> CALVO VÉRGEZ, J., *Pasado...*, cit., p. 23

<sup>24</sup> PALACÍN SOTILLOS, R., «Acción 1. Los desafíos de la economía digital para la Tributación de las empresas multinacionales», en *Plan de Acción BEPS. Una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, p. 22 - 23.

cabo por la filial, pero que, sin embargo, los contratos nos pudiesen indicar que estos han sido celebrados por la empresa matriz; también estaremos ante un EP<sup>25</sup>.

Por último, hay que destacar que no será posible alcanzar las pretensiones de la OCDE si no existe una cooperación entre las administraciones tributarias de los distintos países. Esta cooperación debería incluir una mayor transparencia articulada mediante un intercambio automático de información. Además, se debería adaptar la Guía de precios de transferencia para que se ajusten mejor a la nueva realidad económica. También será necesario una mayor cooperación internacional que permita articular un sistema tributario eficaz que evite el *treaty shopping*.

## **B) Problemas en el seno de la imposición directa**

La Economía Digital ha originado controversias y déficits en el seno de varios impuestos. En este trabajo nos centraremos en los impuestos directos, dejando a un lado otros problemas de gran relevancia entre los que destaca los que despertaría los asuntos entorno al IVA. Estos problemas, tal y como se podrá observar, no son problemas nuevos que haya creado la Economía Digital, sino que los problemas que se venían generando en las operaciones realizadas por las sociedades se ven acentuados por las nuevas tecnologías. De esta forma, entre las diferentes actitudes de *planificación fiscal agresiva* hemos creído conveniente destacar las siguientes<sup>26</sup>:

- *Reducir la tributación en el estado de la fuente.* En relación con lo expuesto anteriormente, estas acciones se llevan a cabo tratando de eludir la aparición de establecimientos permanentes según las acciones fraudulentas expuestas en el apartado de la Acción 7 (fragmentación en varias actividades preparatorias o auxiliares o dotar de poca importancia las actividades allí realizadas de manera que no se trate de actividades económicamente significativas). Si no se puede alterar el reconocimiento del EP, las multinacionales tratan de imputar una serie

<sup>25</sup> CALVO VÉRGEZ, J., *Pasado... cit.*, p. 97-100.

<sup>26</sup> MAS HERNÁNDEZ, J. Y REOL JIMENEZ, T., «El planteamiento del problema: reglas del siglo XIX para un mundo de economía digital. La Acción 1 como paradigma de la cuestión» en *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G20, OCDE y Unión Europea*, Almudí et al. (dir), Aranzadi, 2017, p. 71-72.

de gastos excesivos y deducibles que reduzcan el efecto de la tributación en estos EP.

- *Evitar la retención de la salida en el Estado de la fuente.* Se trata de buscar los estados con los que el Estado donde esta situada la matriz tiene un mejor CDI, en el ámbito internacional. Esto se conoce como *treaty shopping*.
- *Reducir la tributación en el/los Estado/s intermedio/s.* De forma similar a la primera acción, se tratarían de imputar gastos fiscalmente deducibles cuando las rentas pasaran por estos estados intermedios con intención de reducir la cuantía de tributación.
- *Reducir la tributación en el Estado de residencia de la matriz última.* Esto ocurriría en Estados con grandes exenciones o diferimientos para rentas de fuente extranjera o en los que no exista una política adecuada entorno a la transparencia fiscal internacional.

Así las cosas, podemos observar que la labor por parte de los organismos internacionales es doble, en tanto en cuanto tratarán de restaurar por un lado la tributación en el Estado de origen de la renta y en Estado de residencia de la matriz.

### **C) Soluciones: nexo, gravamen ecualización y retención**

Ante los problemas expuestos anteriormente se propusieron dos posibles soluciones que, sin embargo, no han sido llevadas a cabo en la actualidad.

A lo largo de este trabajo hemos hecho relación al concepto de nexo o *nexus* que hacía referencia a el requisito de imputación de la renta a un determinado EP y en el supuesto de ED, como hemos adelantado, la presencia digital significativa.

La introducción de esta Acción 1 supuso una modificación de estas características y lo primero que supuso fue poner en tela de juicio este criterio. Las nuevas tecnologías han mermado el concepto de presencia física y las multinacionales son capaces de generar un gran número de transacciones u operaciones sin necesidad de establecerse físicamente. Por lo tanto, nos encontramos ahora en un escenario con tres actores – y no dos como ocurría anteriormente - que forman los dos Estados contratantes e Internet. Y ya no sólo

localizar el lugar donde se ha generado esa renta, sino que también está suponiendo un problema cuantificarla. La ED ha favorecido la creación de contratos multilaterales en gran parte debido a la comercialización de los datos y la gran variedad de uso que se les ha dado a estos.

Así las cosas, se entiende que existe una presencia económica significativa, y por tanto gravable, *cuando una empresa no residente mantiene una presencia económica significativa en ese país sobre la base de factores que evidencian una interacción deseada y mantenida con la economía de ese país a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas*. Para ellos se exigirían dos requisitos, en primer lugar, un volumen de ventas y además algún otro factor indicativo. De esta forma, parece que la doctrina considera que dentro de las ventas se incluirían todas las realizadas a través de cualquier medio remoto: página web, teléfono, correo electrónico u otros. Este criterio parece no generar demasiado problema, sin embargo, sí que habrá que observar con mayor detenimiento como delimitamos los otros factores. Algunas propuestas indican que podría tratarse de un *factor digital*, que se vería reflejado en dominio local, plataforma local, existencia de pagos locales, es decir, acciones indiciarias de que la empresa se dirige a un determinado mercado. Por otro lado, podríamos tratar de fijar un *factor basado en los usuarios*, que se vería plasmado a través de contratos online, ratos recolectados o usuarios activos.

En líneas anteriores hacíamos referencia a los requisitos para que se diese un EP. En el caso de la ED, nos encontramos con que no tenemos ni trabajadores, ni maquinaria en muchos casos, por lo tanto, tendremos que actualizar las normas de imputación que nos ayuden a delimitar esta imputación. Así las cosas, en el Informe Preliminar de 2014 de la OCDE se proponen las siguientes fórmulas para reconocer si una actividad está totalmente desmaterializada<sup>27</sup>:

- (i) Que la actividad principal de la empresa se base enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales.
- (ii) Que no entren en juego actividad o elemento físico en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y presentación, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas,

---

<sup>27</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., «Alternativas para la tributación...», *cit.* p.86.

así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados.

- (iii) Que los contratos se celebren generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono.
- (iv) Que los pagos se efectúen exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos.
- (v) Que los sitios web representen el único medio utilizado para relacionarse con la empresa
- (vi) Que todos o la mayor parte de los beneficios sean imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales
- (vii) Que el cliente no tenga en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal ni ubicación física del vendedor
- (viii) Que el uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisen de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

La segunda posible solución consiste en equiparar el trato que recibían las empresas nacionales con el que recibían las multinacionales con una presencia económica significativa. De esta forma, a través de un impuesto de ecualización (*equalization tax*), o impuesto de equiparación, por las ventas online producidas en el territorio de un Estado, se gravaría de una forma similar a la que lo haría una empresa local a través de un sistema de registro simplificado, o por un intermediario local.

Así las cosas, se han planteado varias alternativas a este gravamen. En primer lugar, destacamos la posibilidad de introducir un impuesto especial allí donde exista una presencia digital significativa. Sin embargo, esto supondría un sobre coste para los clientes que se verían repercutidos a los clientes. Otra opción sería un gravamen sobre ventas remotas, de esta forma se vería gravada parte de las ventas producidas en otro territorio. Además, el Informe también incluye la creación de un gravamen sobre los datos recogidos y otras contribuciones y usuarios y gravámenes que tendrían en cuenta las rentas procedentes de publicidad o espacios publicitarios online, *likes* o motores de búsqueda de resultados («bit tax»), sin embargo, fueron descartadas en 2015. A comienzos de siglos ya se empezó a pensar en un impuesto de este estilo que replanteaba

la definición del EP, y que incluía el pago a través de medios digitales, los portales de internet que anunciaban productos que se podía adquirir a través de un clic. El problema de estas medidas se encuentra en la necesidad de calcular con exactitud la magnitud que nos va a medir la tributación -bits, clics, IP...- así las cosas, parece que la comunidad internacional se decanta mayormente por gravar el volumen de ventas por su simplicidad a la hora del mencionado cálculo<sup>28</sup>.

Aún existiría una tercera medida que recoge el Informe bajo la denominación de «medidas provisionales» y que se refleja a través de una retención (withholding tax) a cuenta del correspondiente Impuesto sobre Sociedades. Así pues, la creación de una retención en la fuente conllevaría un proceso más arduo de adaptación que un impuesto sobre los servicios digitales, dado que sería necesario modificar los CDIs<sup>29</sup>.

Estas soluciones son apoyadas en gran parte por la doctrina que estas soluciones son las adecuadas para lograr una correcta tributación por parte de las empresas, pero, esto no excluye de reconocer que los conceptos de residencia y territorialidad han quedado algo anticuados y que a partir de ahora va a predominar una tercera idea, la presencia económica significativa<sup>30</sup>.

### 2.3 Relación entre Acción 1 y Acción 7

A la hora de ver las conclusiones de este Informe de 2015 conviene atenerse a lo descrito por CALVO VÉRGEZ, el cual entiende que se produce la inclusión de un nuevo criterio de nexo o sujeción, la presencia digital significativa, junto con otras transacciones digitales a una retención en la fuente y el impuesto progresivo. Todo parece indicar que tras este documento los Estados tendrán que cambiar sus CDI para adaptarse así a las exigencias de la realidad y lograr atribuir los beneficios al EP según la nueva regulación, por lo que se antojaría complicado. También destaca el autor, que los conceptos de

<sup>28</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, S., «Soluciones unilaterales para la fiscalidad de la economía digital. Especial referencial al “equalization tax”» en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomsom Reuters Aranzadi, 2019, p.132-137.

<sup>29</sup> GARCIA NOVOA, C., «Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea» en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomsom Reuters Aranzadi, 2019, p. 36.

<sup>30</sup> CARBAJO VASCO, D., «¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?» en *Documentos de Trabajo 11/2018 -VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 20.

actividad auxiliar y preparatoria están aun por concretar y queda pendiente para el futuro terminar de precisar el concepto de EP. De igual forma, podemos concluir que nos encontramos en un periodo repleto de incertidumbre en tanto en cuanto no ha habido tiempo suficiente para observar los efectos de las modificaciones. De igual forma, cree este autor que estos acuerdos no se podrán realizar si no existe acuerdo y consenso entre todos los países. Veremos cual es la posición de los organismos internacionales cuando en 2020 se lleve a cabo un estudio de las consecuencias de las modificaciones que se llevaron a cabo en 2015. Esta apreciación es a mi parecer acertada, aunque desde mi punto de vista 2020 sigue siendo un punto demasiado cercano en el tiempo a las modificaciones, además de que sigue habiendo poco interés por parte de los Estados<sup>31</sup>.

Especial relevancia tiene los comentarios que realizó la OCDE sobre la Acción 7. Respecto a la modificación del artículo 5.4 MCOCDE por la que los Estados miembro podrán someter a tributación las rentas derivadas del comercio electrónico siempre que se realice una recepción según métodos convencionales: «una empresa del Estado R mantiene en el Estado S un gran almacén en el que trabaja un número relevante de empleados principalmente para el negocio de almacenamiento y entrega de bienes que son propiedad de la empresa y que vende en línea a clientes del Estado S, pues bien, el apartado 4 no se aplicará a este almacén ya que las actividades de almacenamiento y entrega de bienes que son ejecutadas a través del almacén, que representa un activo importante y requiere un gran número de trabajadores, constituye una parte esencial del negocio de venta/ distribución de la empresa y no tiene, por tanto, un carácter preparatorio o auxiliar»<sup>32</sup>.

Además, el auge de la Economía Digital ha fomentado la planificación fiscal agresiva en busca de la elusión del estatuto de EP. Estas actividades englobadas dentro de la ED poseen una serie de actividades dentro de su cadena de valor que si bien antes podían considerarse como actividades preparatorias u auxiliares por su escasa aportación a la creación de valor en la actualidad no lo son<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> CALVO VÉRGEZ, J., *Pasado... cit.*, p. 152.

<sup>32</sup> Nuevo párrafo 62 de los Comentarios del art. 5.4 MCOCDE 2017, OCDE, *Acción 7 BEPS – Informe final*, 2015, para,13.

<sup>33</sup> PIRES, R., «PE and direct taxation of electronic commerce on digital economy: an unilateral love letter called BEPS», *New Taxation, Studies in Honor of Jacques Malherbe*, ICDT, Bogota, 2017, pp.. 903 a 905.

Parece que será el próximo año cuando tengamos conclusiones más firmes que obliguen a las multinacionales a tributar en los Estados donde crean valor. El último informe de la OCDE de marzo de 2019, *the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, ha servido para corroborar que queda mucho trabajo por delante ya que todavía no parece haber conclusiones concretas. La sensación es de no haber consenso en la esfera internacional donde se observan varias conductas diferenciadas. Sin embargo, la predisposición por parte de los países existe y así se observó en la cumbre del G20 celebrada en Argentina el pasado 23 de julio de 2018 donde se realizó un comunicado afirmando que se quería luchar por *una tributación justa y moderna y refirmar su compromiso con la implementación de los BEPS*.



### CAPÍTULO III: EL CONCEPTO DE EP EN LA ACTUALIDAD

El pasado mes de marzo de 2018 nació en el seno de la Unión Europea una Propuesta de Directiva que buscaba regular la imposición en la ED, poniendo especial énfasis en la determinación de la idea de presencia digital significativa y, a corto plazo, la creación de un impuesto a los servicios digitales – A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Single Market.

A estos efectos, la Propuesta de Directiva se encarga de definir lo que se consideran a efectos de la misma servicios digitales. «Un servicio digital es un servicio que se presta a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, esté básicamente automatizado y requiera una intervención humana mínima. Esta definición corresponde a la definición de «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» que figura en el artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, e incluye el mismo tipo de servicios». Además, este servicio requerirá una intervención humana mínima por parte del prestador.

A esta definición le acompaña un listado positivo, anexo II en complementación del artículo 3.5, y otro negativo en el anexo III. Parece importante señalar que, a efectos de localizar a los usuarios, la fórmula escogida es la dirección IP del dispositivo con el que se realice la operación. Esto sin embargo no nos evita contratiempos como aquel dispositivo que utiliza un servidor VPN (Virtual Private Network) o la vulneración del derecho de la intimidad obligando al usuario a permitir el conocimiento de su localización sin revelar su identificación<sup>34</sup>.

#### 1. EL NEXO Y LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA EN LA UE

En el marco de la directiva anteriormente mencionada, la UE orienta sus acciones a incluir esta propuesta de cuantificación de la base imponible en la ED dentro la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS), considerando que de esta forma se hallaría, en sus propias palabras, *la solución óptima para garantizar*

---

<sup>34</sup>MORENO GONZÁLEZ, S, «Alternativas...», cit.p.99.

*una fiscalidad de las empresas más justa y eficaz en la UE* <sup>35</sup>. Existe también una parte de la doctrina que piensa que esta base imponible común puede convertirse en una gran solución ya que gravaría el lugar donde se ha producido el valor mediante una fórmula basada en los activos, la mano de obra y las ventas, lo que llevaría a una mayor correspondencia con el lugar donde se obtienen los beneficios y por tanto, permitiría una mejor adaptación a los nuevos modelos de sociedades y sus feroces prácticas fiscales<sup>36</sup>.

Anteriormente hemos recogido la definición de servicio digital según la presente Propuesta de Directiva. En base a este concepto, dice la Comisión Europea que el objetivo del *nexo* «será excluir un nexo imponible basado únicamente en el lugar de consumo, la mera venta de bienes o servicios facilitados por el uso de Internet o de una red electrónica no se considerará un servicio digital. Por ejemplo, dar acceso (a cambio de una remuneración) a un mercado digital para comprar y vender vehículos es un servicio digital, pero la venta de un automóvil por sí misma a través de un sitio web de este tipo, no lo es.»

De esta forma, la Propuesta de Directiva se centra en determinar en que consiste la presencia digital significativa y como se le deben imputar los beneficios (art. 4 y 5) y en base a la misma tratar de definir el nuevo concepto de EP.

Así las cosas, en el artículo 4 – Presencia Digital Significativa de la mencionada Propuesta, en su apartado tercero, se recogen las características para que se considere que existe tal presencia en base a tres criterios: ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital.

«3. Se considerará que existe una «presencia digital significativa» en un Estado miembro en un periodo impositivo si la actividad ejercida a través de la misma consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumplen una o varias de las siguientes condiciones con respecto a la prestación de

---

<sup>35</sup> Tampoco este asunto es una cuestión fácil pues la creación de la BICCIS ya se intentó a comienzos de esta década. Para algunos autores se trata de un «perfeccionamiento del error». Cfr. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Algunas alternativas a la actual configuración del Impuesto sobre sociedades» en *Documentos de Trabajo 11/2018 -VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 54.

<sup>36</sup> JABALERA RODRIGUEZ, A., «Modelos de negocio...», cit., p. 34

dichos servicios por parte de la entidad que ejerce esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados:

- a) la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7 000 000 EUR;
- b) el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100 000;
- c) el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3 000. »

Así pues, gracias a este triple criterio, el concepto de presencia digital significativa recogería un gran número de empresas digitales con muy distintos modelos de negocio, sin importar si la base del mero se centra en un gran número de usuarios o, por el contrario, se trata de un bajo número de estos, pero aportando los mismos un gran valor.

Llama también la atención la existencia de una regla antifragmentación, así pues, cuando se tenga en cuenta la actividad de una empresa se tendrá en cuenta en empresas asociadas en términos agregados. De esta forma, se asegura que se cumpla la proporcionalidad a la hora de tributar.

Siguiendo con el análisis de los tres umbrales, podemos realizar algunas advertencias que hemos considerado interesantes. En cuanto al concepto de *ingreso* del primer apartado, este término, en aras de evitar la elusión fiscal debido a la calificación de ingresos, recoge en su acepción tanto los ingresos derivados directa e indirectamente de la prestación de servicios digitales<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> ESCRIBANO, E., «A preliminary assessment of the EU proposal on significant digital presence: a brave attempt that requires and deserves further analysis», p.9, disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3191787> o en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3191787>. (ultimo acceso: 19 de junio de 2019).

Respecto al artículo 5 de la Propuesta de Directiva - *Beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma*, parece que la Comisión Europea ha procurado mantener la interpretación del artículo 7 MCOCDE en la versión de 2010, que asignaba los beneficios que hubiera obtenido el EP en condiciones de independencia (*arm's length*). Así las cosas, se confirma que una presencia digital significativa supondrá la atribución de los beneficios al EP, en palabras de la propia Propuesta de Directiva, que habría obtenido a través de determinadas actividades económicas importantes realizadas a través de una interfaz digital, en particular en sus tratos con otras partes de la empresa, si hubiera sido una empresa separada e independiente que ejerciera actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos.

Para llevar a cabo esta asignación tendremos que desarrollar un análisis funcional de la presencia digital significativa, de manera que las funciones que realice deberán ser relevantes desde el punto de vista económico, es decir, tratarse de funciones significativas. Para ello, deberá tenerse en cuenta activos intangibles que tengan tal matiz, aunque no estén vinculados a funciones humanas en el mismo Estado miembro. La Propuesta de Directiva considera que las funciones relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y explotación de activos intangibles (DEMPE) y las actividades vinculadas a usuario o datos serían típicos de una presencia digital significativa debido a que suponen una contribución a la creación de valor dentro del modelo empresarial a que se hace referencia al referirnos a ED.

Así pues, parece que la propuesta de la Comisión se basa en utilizar como criterio de imputación los gastos en que se haya incurrido para la investigación, el desarrollo y la comercialización en relación con una presencia significativa digital. Por último, la propia Comisión entiende que este criterio debe ser matizado y desarrollado en el futuro.

Respecto al ámbito de aplicación de esta Propuesta de Directiva cabe subrayar que en el artículo 2, se dice que estarán sujetas *las sociedades sujetas a impuestos que estén constituidas o establecidas en la UE, así como a las empresas constituidas o establecidas en una jurisdicción no perteneciente a la Unión con la que no exista convenio de la doble imposición con el Estado miembro en el que se haya detectado una presencia digital significativa del sujeto pasivo*. De esta forma, si una empresa de fuera de la UE con la

que se haya celebrado CDI, prevalecerá este frente a la Propuesta de Directiva que acabamos de estudiar.

Así las cosas, este nuevo concepto viene a confirmar el traslado del lugar de tributación desde el lugar de residencia de la sociedad, al lugar de residencia del consumidor. Esto obedece a la facilidad de localización que supone fijar como lugar de tributación aquel en el que el cliente se encuentra, ya que estos son *a priori* inmóviles. Además, dado que son las sociedades las que resulten gravadas y no los consumidores finales, estos no se trasladarían para producir un ahorro fiscal en las multinacionales. Por último destacar, que este sistema también dificultaría el traslado del pago del impuesto a otro país por parte de las empresas<sup>38</sup>.

Por lo tanto, se trata de una propuesta que nace en el seno de la UE con la ambición de poner fin al problema desarrollado durante este trabajo y en especial en lo relativo al nexo, abandonando concepciones clásicas como pudieran ser el *lugar fijo de negocio*. Habrá que ver hasta que punto existe voluntad por los Estados para desarrollar esta idea y lograr así una BICCIS que sea capaz de incluir las diferentes vicisitudes en relación con la ED.

## **2. GRAVAMEN DE ECUALIZACIÓN**

En primer lugar, cabe destacar que se trata de una medida englobada dentro de la Propuesta de Directiva ya mencionada, pero con la intención de hallar una solución en un corto medio plazo. En este apartado, aunque comentaremos la propuesta europea en primer lugar, también haremos mención de otras medidas unilaterales adoptadas por diferentes países haciendo especial hincapié en España.

### **2.1 Impuesto europeo sobre Servicios Digitales**

Tal y como hacíamos mención, se trata de una propuesta de una medida temporal para hacer frente a los diferentes problemas mientras se instaure en nuevo nexo y a presencia digital significativa. El objetivo de este impuesto sería gravar allí donde la presencia de

---

<sup>38</sup>RODRÍGUEZ LOSADA, S., «Propuestas en relación con el Impuesto sobre Sociedades en la era digital: ¿hacia un impuesto de sociedades en destino?» en *Documentos de Trabajo 11/2018 -VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 42

usuarios aporta valor, así pues, no se prestará atención al lugar de residencia o territorio, sino al mercado en el que se desarrolle la transacción. De esta forma, adquirirá importancia el lugar donde esté situado el *user value creation*, utilizando para ello la IP u otros elementos de geolocalización. También podemos encontrarnos con contratos empresariales por lo que ya no acudiremos a la IP del dispositivo, sino que nos guiaremos por el lugar de residencia dentro del UE del usuario.

Así las cosas, se desprende una nueva obligación para las empresas que se verán obligadas a desglosar los ingresos en función del Estado miembro en el que se encuentre el usuario. De esta forma, la propuesta de la Comisión va orientada a la aparición de una *ventanilla única*, de manera que se cumpla la obligación en un solo Estado y este lo transmita a los demás, transfiriendo también la parte proporcional que corresponde a cada uno de ellos<sup>39</sup>.

Además, los sujetos pasivos de este impuesto podrán ser tanto empresas que presten sus servicios en otro Estado miembro, dentro de un mismo Estado o empresas de terceros países que presten servicios en la UE. También quiero destacar que serán considerados sujetos pasivos las sociedades que tenga un importe de ingresos mundiales superior a 750 millones y que los ingresos sujetos a este impuesto sean superiores a los 50 millones de euros dentro de la UE. Estas dos medidas tratan también de salvaguardar el auge de nuevas empresas que se encuentra en fase expansiva asegurando que tributen las multinacionales que posean una huella digital significativa.

Sin embargo, cabe advertir que para que no se produzca una desventaja para algunas multinacionales, las sociedades tendrán que tributar por el impuesto de sociedades pertinente de manera que se les permita la deducción de lo pagado por el impuesto de servicios digitales y no se produzca una desventaja en base a una doble tributación. Este aspecto es importante no solo en tanto en cuanto puedan producirse desigualdades, sino también para evitar la posible doble imposición por parte de una misma empresa que haga frente al impuesto de sociedades y al impuesto de servicios digitales.

---

<sup>39</sup> Sin embargo, habrá que ver como se articula este sistema que tiene bastantes escépticos. Uno de ellos Cfr. CARBAJO VASCO, D. (2016): “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15, pág. 37. El cual se muestra más favorable a crear un órgano central común. «Al final, como siempre, solo la existencia de una Autoridad Tributaria internacional podrá suplir los múltiples problemas que conlleva la era *postBEPS* y la pervivencia de jurisdicciones “oscuras».

De esta forma vemos como el usuario ocupa un lugar central a la hora de fijar la tributación. Entre las actividades gravadas destacan aquellas que poseen una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de la misma, es decir, la venta de espacios publicitarios online (Facebook, Youtube, Instagram, Twitter, etc), las que ponen a disposición de los usuarios de los dispositivos ponerse en contacto e interactuar para facilitar la entrega de bienes o prestación de servicios (Uber, Airbnb...) y las que facilitan la transmisión de datos de los usuarios generados por la actividad de estos (Google, Facebook...) Así las cosas, se excluyen actividades como la mensajería instantánea, el comercio electrónico, la comercialización de contenido como vídeos, películas al considerarse que no se produce una *creación de valor*, por lo tanto, quedan fuera algunas empresas de renombre como puedan ser Whatsapp, Amazon, Netflix, Spotify o FinTech<sup>40</sup>.

La propuesta sobre el tipo de gravamen de este impuesto sería del 3% sobre los ingresos anuales brutos obtenidos a través de una presencia digital significativa, que como ya hemos mencionado tendrían que superar los 50 millones.

La Comisión Europea y la OCDE trabajan juntas en este asunto, aunque las necesidades de actuar con carácter más inmediato llevaron a la Comisión a redactar la Propuesta de Directiva, sin renunciar a un pacto futuro entre los dos organismos. Además, como veremos a continuación, algunos países entre los que se encuentra España han comenzado a ponerse manos a la obra creando su propio Impuesto sobre Servicios Digitales.

## **2.2 Impuesto español sobre Servicios Digitales**

### **A) Proyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales**

El pasado 18 de enero de 2019 tenía lugar la aprobación del Proyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales. Este Proyecto de Ley sigue la línea marcada por la Propuesta de la Directiva anteriormente mencionada.

En primer lugar, cabe destacar lo recogido en el artículo 1, donde se reconoce la naturaleza indirecta de este impuesto. Por lo tanto, igual que ocurría con la Propuesta de Directiva, se tributará en España cuando se cree valor en nuestro territorio y esto será

---

<sup>40</sup> BECKER, J y ENGLISH, J., « EU Digital Services Tax: a Populist and Flawed Proposal», Kluwer International Tax Blog, 16 de Marzo de 2018.

cuando la IP del dispositivo que participa en el negocio este localizada en nuestras fronteras (art. 7). La ocultación de la IP supone una sanción grave según el artículo 15.2. El devengo del mencionado impuesto se produce cuando se efectúe la operación.

El artículo 5 de mencionado documento regula el hecho imponible de este impuesto que son *las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto*. Lo que en relación con el artículo 4 del Proyecto, entenderemos por servicios digitales *exclusivamente los de publicidad en línea* (publicidad dirigida a los usuarios de la interfaz), *los de intermediación en línea* (permite a los usuarios interactuar entre ellos para facilitar la puesta a disposición de bienes o la prestación de servicios) *y los de transmisión de datos* (transmisión de datos recopilados sobre los usuarios por su propia actividad). De la misma manera, en el artículo 6 podemos encontrar una lista de servicios que no se engloban y de nuevo se encuentra muy próxima a la Propuesta, por lo que no tributarían Netflix o Movistar Tv.

En cuanto al sujeto pasivo advertimos la primera diferencia, pues si bien es cierto que serían las empresas con una facturación mundial superior a 750 millones de euros – igual que la Propuesta de Directiva-, tan sólo será necesario que generen ingresos superiores a 3 millones de euros en España (art. 8). Este umbral estuvo fijado en 6 millones, pero fue reducido para que Uber, Booking y Airbnb tuvieran que tributar y ascendieran los pronósticos de recaudación de 600 a 800 millones de euros<sup>41</sup>.

Respecto al cálculo de la base imponible, el artículo 10 especifica que a los ingresos se le restarán lo pagado por IVA o impuestos análogos. Nótese que se produce una aplicación del principio *arm's length* a la hora de valorar operaciones entre empresas del grupo aplicándose el valor de mercado. Llegados a este punto, parece conveniente precisar que existen ciertas dificultades a la hora de determinar la parte correspondiente a España para lo que se aplican las siguientes reglas<sup>42</sup>:

- Servicios de publicidad en línea: La proporción que representa el número de veces que aparezca dicha publicidad en dispositivos que se encuentren en nuestro país

<sup>41</sup> GARCÍA NOVOA, C., « Los grandes retos fiscales... », cit., p.58

<sup>42</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., « El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada » en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomsom Reuters Aranzadi, 2019, p.114.



respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo.

- Servicios de intermediación en línea: En el caso de que existe una operación subyacente, la proporción que represente el número de usuarios situados en territorio español respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio con independencia de dónde estén situados. En el caso de que no exista operación subyacente, la proporción de ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permiten acceder al interfaz digital se hubieran abierto utilizando un dispositivo en España en el momento de su apertura.
- Servicios de transmisión de datos: la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos situados en territorio español respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos cualquiera que sea el lugar donde estén situados.

Por lo tanto, podemos observar que se trata prácticamente de una copia de la Propuesta de Directiva, sin embargo, deberá estar alerta el legislativo español ya que parece que la Ley será publicada antes que la Directiva lo que podría generar discrepancias con la aprobación definitiva de la segunda.

## **B) Problemas del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales**

En este apartado se tratarán algunos problemas que han surgido en el panorama español con el surgimiento de este Impuesto<sup>43</sup>.

- La naturaleza indirecta del impuesto.* Este impuesto se calificó de esta manera para compensar la pérdida por la falta de tributación de estas entidades y para ello debía hacerse incompatible con los CDI. Para ello se le otorga de este carácter indirecto. Así las cosas, FALCÓN Y TELLÁ propuso gravar cada venta, pero esto acabaría repercutiendo en el consumidor. Sin embargo, GARCÍA-HERRERA BLANCO afirma que, aunque no es sencillo y la diferencia entre directo e indirecto esté desdibujada, se encuentra más cercano al carácter indirecto.
- Doble imposición y vulneración del principio de capacidad económica.* Esta doble imposición solo se produciría en el caso de tratarse de un impuesto directo. En el caso de tener en cuenta la situación del contribuyente, este impuesto sería

---

<sup>43</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «El impuesto...», cit., p.115-122

deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Por lo que respecta a la capacidad económica, la vulneración estaría relacionada con que se tribute según los ingresos y no por el beneficio neto. Esto se daría también en el caso de tratarse de un impuesto directo por lo que la autora propone una norma que limite la aplicación del impuesto como ocurre en Reino Unido.

(iii) *Medida unilateral frente a la acción multilateral de la OCDE o la UE.* Al respecto hacíamos referencia al final del epígrafe anterior. España se sitúa por delante de los organismos internacionales por lo que quizá tenga que adaptar su normativa en el futuro. Aunque la medida multilateral parece más conveniente, sin embargo, la situación actual fuerza a España a tomar la iniciativa, lo que parece lógico debido a la baja tributación que están mostrando estas empresas.

(iv) *Impacto recaudatorio.* El impacto recaudatorio no está del todo claro, aunque anteriormente mencionábamos la cifra de 800 millones. Según GARCÍA-HERRERA BLANCO la recaudación ascendería a 1.200 millones, pero habría que descontar lo que se dejaría de ingresar por el Impuesto de Sociedades.

(v) *Aprobación del impuesto.* Este impuesto tenía prevista su aprobación prevista en la Ley de Presupuestos de 2019. Habrá que ver que sucede en el futuro, pero si no se consigue habría que recurrir al Decreto-Ley. Al respecto habrá que tener en cuenta que el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/1997, de 28 de octubre, afirma que el decreto-ley podrá incluir normas tributarias siempre que no alteren sustantivamente la posición del contribuyente. Según FALCÓN y TELLA, no se podría por lo tanto crear un nuevo impuesto a través de esta fórmula legislativa<sup>44</sup>.

### 2.3 Impuesto sobre Servicios Digitales en la OCDE

En este apartado profundizaremos en lo dicho en el apartado segundo sobre los BEPS. Pues como se ha comentado anteriormente, en el proceso de discusión de los BEPS, en relación con la Acción 1, la OCDE plantea la posibilidad de crear un impuesto nuevo – *equalization levy*.

Lo primero que queremos destacar sobre el mismo es que se trata de hacer tributar a las sociedades no residentes que tenga una presencia económica significativa. Lo que se

---

<sup>44</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, S., «Soluciones unilaterales...», cit., p.152

advierde una diferencia notable con los anteriores que suponían una mayor tributación para todos los contribuyentes que se encontraran dentro del umbral. Esta diferencia que propone la OCDE podría ser invalidada por el Derecho de la UE en tanto en cuanto puede suponer una desigualdad en el trato a entidades europeas, lo que crearía una restricción a las libertades de libre circulación y libertad de establecimiento.

Al igual que en el supuesto español y europeo, la OCDE plantea un *gravamen sobre las ventas remotas* realizadas en el Estado de la fuente. De nuevo, se plantearía un impuesto que gravaría las transacciones y no los beneficios de la empresa. Sin embargo, existe la propuesta de plantearlo como un impuesto especial, lo que podría llevar a que se trasladara el impuesto a los consumidores finales. La tercera opción sería un gravamen sobre los datos recogidos y otras contribuciones de consumidores y usuarios, lo que se trataría de una tributación focalizada en la cuantificación de elementos relacionados con la tecnología como pueden ser la IP, clics, bits...

Cabe advertir que en el seno de la UE un tributo que grave el volumen de negocios puede resultar contrario a su ordenamiento jurídico, ya que este impide la aparición de tributos distintos del IVA. En relación con este asunto, el TJUE ha advertido una serie de condiciones que podrían dar lugar a su admisibilidad<sup>45</sup>:

- (i) Se aplica a transacciones relacionadas con bienes o servicios.
- (ii) Proporcional al precio cobrado.
- (iii) Se percibe en cada etapa del proceso de producción.
- (iv) Se deduce lo pagado en etapas anteriores, recayendo finalmente en el consumidor.

Así pues, vemos que en el marco de la OCDE la idea se encuentra algo más desdibujada y menos avanzada que en los ejemplos mostrados anteriormente. Pero parece importante que se siga trabajando en este sentido para encontrar una solución en las relaciones de los países de la UE con terceros estados.

## 2.4 Otros países

Al igual que ha ocurrido en España, otros países han adoptado medidas similares o próximas al Impuesto sobre determinados Servicios Digitales. Observando la situación otros países podemos afirmar que son bastantes los países que han adoptado medidas

---

<sup>45</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, S., «Soluciones unilaterales...», cit., p.136

unilaterales con el fin de corregir la elusión fiscal. Sin embargo, no parece que se pueda advertir un país que sirva como líder o modelo en este asunto.

El objetivo de este apartado no es realizar un estudio pormenorizado de los mismos, sino observar cual es la situación de otros países que pueden estar más próximos a España o que son especialmente relevantes y destacar algún aspecto relevante<sup>46</sup>.

(i) Reino Unido: «Diverted profits tax».

Esta normativa nació en 2015 con el objetivo de evitar la elusión de la figura de EP en Reino Unido, así como dar cabida a la tributación de actividades sin gran presencia económica. Parece que la intención de Reino Unido es completar este tributo con un Impuesto de Servicios Digitales. Para ello de manera similar a España y la UE se plantea la posibilidad de someter a tributación sociedades con ingresos mundiales superiores a 500 millones de libras y un mínimo exento de 25 millones. La tributación sería del 2% y se estiman unos ingresos de 1.500 millones.

(ii) Italia: Impuesto sobre transacciones digitales

Se trata de una propuesta para 2019 que trata de gravar las transacciones entre empresas que se producen en Italia, no utiliza un criterio de residencia, y se encuentra en unos términos similares a los previstos en la Propuesta de Directiva, gravando los tres mismos supuestos (publicidad incluida en la interfaz, plataformas que ponen en contacto usuarios, recolección de datos).

La base imponible tiene que ser calculada descontando el IVA a los ingresos, cuando se superen las 3000 transacciones. El tipo impositivo es del 3%

(iii) Francia: Impuesto Audiovisual

Este impuesto que nació en 2003, ha sido reconfigurado en 2016 para gravar la distribución de contenidos audiovisuales por cualquier medio. Es un impuesto que se aleja de los anteriormente comentados pero que termina gravando la publicidad que aparecen en este tipo de plataformas.

El tipo impositivo es del 2%, con un tipo elevado del 10% para plataformas de contenido pornográfico.

(iv) India: «Equalization levy»

---

<sup>46</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., « El impuesto..., cit., p.122-126.

Fueron pioneros en este tipo de tributos en 2016. Este impuesto grava la prestación de servicios de publicidad online, siendo la base imponible del mismo el valor bruto de la transacción. El tipo impositivo es el 6%.

Sin embargo, este impuesto no se aplica sobre los EP de las sociedades no residentes por lo que se ha propuesto introducir el concepto de EP virtual para corregir la tributación de estos EP. Por último, llama la atención la recaudación de 52 millones de euros, datos consolidados, muy por debajo de las estimaciones que se han realizado en otros países de la UE.

## CONCLUSIONES

El concepto de EP es un término que tiene su origen en el siglo pasado y que desde entonces se ha encontrado en continua evolución. Sin embargo, desde el inicio el EP tuvo como objetivo determinar la soberanía fiscal de los estados y eso es algo que permanece inamovible.

Sin embargo, el concepto de EP ha ido variando con los pasos del tiempo debido a las transformaciones que se producido en las empresas y las formas de hacer negocio. El último de esos cambios es la revolución digital que ha supuesto un verdadero reto para los legisladores de todos los rincones del planeta.

La idea de un «lugar fijo de negocios» se ha visto superado por la tecnología, pues parece que ya no es necesario poseer una infraestructura física para poder llevar a cabo la actividad de la empresa. Este hecho que para nada estaba previsto en nuestras legislaciones pilló con el pie cambiado a las agencias tributarias y fomentó la práctica de planificaciones fiscales agresivas que llegan hasta nuestros días y que todavía no han encontrado una solución definitiva.

La voluntad de los estados y de los organismos internacionales siempre ha sido la de lograr una definición de este concepto que sirviese como base para la normativa interna de los países y los CDI. La Unión Europea y la OCDE han tratado de reproducir esa voluntad en medidas efectivas que fueran más allá de estudios, informes y declaraciones, pero a la hora de la verdad parece que nunca se alcanza el paso definitivo. Por otro lado, los estados han preferido apostar por medidas alternativas, temporales y subsidiarias lo que les suponer trasladar el problema al futuro, pero comenzar ya a ingresar lo que algunas sociedades están eludiendo, que no es precisamente una cantidad baja.

Con todo esto nos encontramos con que para definir el EP con precisión necesitamos cambiar lo que se conoce como el nexo, el punto de unión entre un determinado establecimiento o sucursal y el estado que va a ejercer su soberanía. También este nexo nos va a ayudar a determinar las actividades que se van a encontrar dentro de nuestro ámbito de actuación y cuales tendrán una serie de características que les permitirá ser excluidos de tributación. A mi parecer, este listado que se venía utilizando tradicionalmente y que trataba de englobar todos los supuestos del EP se ha visto

superado. Así pues, el mencionado listado ha generado bastante controversia a la hora de su interpretación. Si bien España se encontraba próximo a la interpretación que ha sido considerada como correcta por la comunidad internacional, esta lista se ha visto superada por la evolución de las nuevas tecnologías obligando a realizar un análisis de cada caso en particular.

Así las cosas, para determinar este nexo no nos fijamos en las características del empresario, sino que acudimos a la presencia digital significativa como característica esencial de los EP en ED. En este sentido, queda comprendido dentro de esta presencia digital significativa, funciones relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y explotación de activos intangibles (DEMPE) y las actividades vinculadas a usuario o datos. Todas estas funciones son las que se recogen finalmente en las tres actividades son entendidas también en función al triple supuesto que hemos mencionado en alguna ocasión (venta de espacios publicitarios online, las que ponen a disposición de los usuarios de los dispositivos ponerse en contacto e interactuar para facilitar la entrega de bienes o prestación de servicios y las que facilitan la transmisión de datos de los usuarios generados por la actividad de estos). Por último, en aras de no entorpecer empresas pequeñas o medianas que se encuentra en crecimiento se han fijado una serie de umbrales que aseguren que las empresas más grandes tributan y no así las PYMES.

En mi opinión, parece que este nuevo nexo puede ser efectivo una vez se positivice en una norma. Sin embargo, no parece difícil que esto suceda ya que esta remodelación del concepto de EP tiene nombre y apellidos en tanto en cuanto, en todo momento tenemos en la cabeza quienes son las sociedades target que están dejando de ingresar sus tributos en diferentes estados. Además, estas multinacionales, entre las que recordamos se encuentran Facebook, Google, Airbnb... no son precisamente multinacionales de poco impacto y sin importancia, sino que se trata de un lobby con un gran poder e influencia en la sociedad y en la clase política.

No podemos concluir este trabajo sin hacer mención del Impuesto sobre determinadas Actividades Digitales que presumiblemente se aprobará en España en los próximos meses. Como se ha mencionado en repetidas ocasiones, este impuesto no es sino un parche temporal al problema. Una forma inmediata de comenzar a recaudar por los ingresos obtenidos por las sociedades de ED en el menor tiempo posible. Veremos si la

recaudación que se presume se aproxima a la que finalmente se produzca, pues las pretensiones son cuanto menos elevadas. A este impuesto se le suman además otros problemas como son la interacción con otros impuestos dada su naturaleza indirecta que podría conducir a una doble imposición. Además, la naturaleza indirecta del mismo no podría llevar a situaciones en las que se trasladara la carga fiscal al consumidor final. En conclusión, estamos ante un tributo que, aunque pueda ser un parche, parece complicado que pueda perdurar durante mucho tiempo en nuestro OJ y seguro que genera controversias entre contribuyentes y Administración.

Para terminar, me gustaría compartir una pequeña reflexión sobre lo que en mi opinión está siendo la labor de legisladores y organismos internacionales. Desde mi punto de vista, se están buscando soluciones a los problemas que vienen del pasado y existen en la actualidad, pero creo que en ningún momento se está prestando atención a lo que puede venir en el futuro. Si por algo destaca la tecnología es por su evolución rápida y constante. El nacimiento de la tecnología blockchain será a buen seguro una nueva revolución industrial que se caracteriza por la ausencia de servidores centrales y las dificultades de localización de las fuentes de información y el anonimato. Sin lugar a duda, en el momento que esta tecnología alcance su esplendor y se extienda de manera generalizada a la economía y los negocios, el concepto de EP y todas las medidas que han sido analizadas a lo largo de este trabajo quedarán anuladas y obsoletas, devolviendo a los legisladores a la casilla inicial.



**BIBLIOGRAFÍA**

- BECKER, J y ENGLISH, J., «EU Digital Services Tax: a Populist and Flawed Proposal», Kluwer International Tax Blog, 16 de marzo de 2018.
- CALLEJA CRESPO, A., «Capítulo 9: La fiscalidad de los no residentes en España (III): rentas obtenidas a través de establecimiento permanente», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Cordón (dir.), t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, Ed. 4ª, p. 143-174.
- CALVO VÉRGEZ, J., *Pasado, presente y futuro de BEPS*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 11-27, 50-56, 97- 100, 137-153.
- CARBAJO VASCO, D., «¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?» en Documentos de Trabajo 11/2018 -VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 12 – 24.
- CARBAJO VASCO, D. (2016): “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, 2016, núm. 15, pág. 29-38.
- CARBAJO VASCO, D., «El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional», *Carta Tributaria*, Monografías, nº 5, 2014. (última consulta: 27 de junio de 2019).
- ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en el Derecho español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 1 – 115.
- ESCRIBANO, E., «A preliminary assessment of the EU proposal on significant digital presence: a brave attempt that requires and deserves further analysis», p.9, disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3191787> o en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3191787>. (ultimo acceso: 19 de junio de 2019).

GARCIA NOVOA, C., «Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea» en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomsom Reuters Aranzadi, 2019, p. 25 – 68.

GARCIA NOVOA, C., *Basic Issues of Permanent Establishment*, Francis Lefebvre, Madrid, 2018.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada» en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomsom Reuters Aranzadi, 2019, p.107-130

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., El concepto tributario de «establecimiento permanente», 2011. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>. (Último acceso: 15 de Marzo 2019).

GARRIGUES WALKER, A.: «Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Mutualidad benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

JABALERA RODRIGUEZ, A., «Modelos de negocio en la economía digital y su imposición efectiva» en Documentos de Trabajo 11/2018 -*VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 25 – 36.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLEIRE-FALLOIS, D.J., «La atribución de beneficios al establecimiento permanente de agencia: ¿una reconsideración del criterio arms's lengt?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 403, 2016, pág. 5 - 38.

MAS HERNÁNDEZ, J. Y REOL JIMENEZ, T., «Las modificaciones al concepto de establecimiento permanente (Acción 7)», en *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G20, OCDE y Unión Europea*, Almudí et al. (dir), Aranzadi, 2017, p. 111 - 130.

MAS HERNÁNDEZ, J. Y REOL JIMENEZ, T., «El planteamiento del problema: reglas del siglo XIX para un mundo de economía digital. La Acción 1 como paradigma de la cuestión» en *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G20, OCDE y Unión Europea*, Almudí et al. (dir), Aranzadi, 2017, p. 67 – 84.

MORENO GONZÁLEZ, S., «Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual» en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomsom Reuters Aranzadi, 2019, p.69 - 106.

PALACÍN SOTILLOS,R., «Acción 1. Los desafíos de la economía digital para la Tributación de las empresas multinacionales», en *Plan de Acción BEPS. Una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, p. 19 – 40.

PIRES,R., «PE and direct taxation of electronic commerce on digital economy: an unilateral love letter called BEPS», *New Taxation, Studies in Honor of Jacques Malherbe*, ICDT, Bogota, 2017, págs.. 903 a 905.

RODRÍGUEZ LOSADA, S., « Soluciones unilaterales para la fiscalidad de la economía digital. Especial referencial al “equalization tax”» en *4ª revolución industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, García Novoa (dir.), Thomsom Reuters Aranzadi, 2019, p.131 - 154.

RODRÍGUEZ LOSADA, S., «Propuestas en relación con el Impuesto sobre Sociedades en la era digital: ¿hacia un impuesto de sociedades en destino? » en *Documentos de Trabajo 11/2018 -VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 37 – 50.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Algunas alternativas a la actual configuración del Impuesto sobre sociedades» en *Documentos de Trabajo 11/2018 -VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, García-Herreros (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 51- 60.

## OTROS

OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf> (Última consulta 26 de junio de 2019).

OCDE, Plan de acción contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, Publicado en 2014. Disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf> (Última consulta 20 de mayo de 2019).

Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (Última consulta 28 de junio de 2019).

OCDE: 10 preguntas sobre BEPS. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> (Última consulta 10 de mayo de 2019).

Consulta Vinculante 66-2018 de 17 de enero de 2018. Posibilidad de que el servidor en España constituya un establecimiento permanente. Disponible en: [https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0066-18](https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0066-18)

## TEXTOS LEGALES

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Disponible en:  
<http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Disponible en:  
[https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF)

Anexos de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Disponible en:  
[https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC\\_2&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_2&format=PDF)

Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales de 25 de enero de 2019. Disponible en:  
[http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF)